

INSTRUCTION

N° 09-020-A3 du 17 septembre 2009

NOR : BCF Z 09 00067 J

COMPENSATION FISCALE DE RECOUVREMENT - NOUVELLES DISPOSITIONS

ANALYSE

Recouvrement - Impôt - Compensation

Date d'application : 17/09/2009

MOTS-CLÉS

COMPENSATION FISCALE DE RECOUVREMENT ; COMPENSATION LÉGALE

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPGR	TPG	TGE	RF	TGCST	DOM	T	HT	SIP	DDFIP	DRFIP	

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
Sous-direction des professionnels et de l'action en recouvrement
Bureau GF-2B

SOMMAIRE

PRÉSENTATION	3
1. DÉFINITION ET CARACTÉRISTIQUES DE LA COMPENSATION	4
2. RAPPEL DU DISPOSITIF ANTÉRIEUR	5
2.1. Les différents types de compensation mis en œuvre en matière fiscale	5
2.2. Les limites de la compensation légale	5
3. LE NOUVEAU DISPOSITIF	5
3.1. Le cadre juridique de la compensation fiscale de recouvrement	5
3.2. La mise en œuvre de la compensation fiscale de recouvrement	6
4. ENTRÉE EN VIGUEUR DU NOUVEAU DISPOSITIF	6

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Article 64 de la Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008	7
ANNEXE N° 2 : Décret n° 2009-419 du 15 avril 2009 relatif aux modalités de mise en œuvre de la compensation prévue par l'article L. 257 B du livre des procédures fiscales	8

PRÉSENTATION

À défaut de dispositions spécifiques, les comptables publics mettaient en œuvre la compensation légale prévue par les articles 1289 et suivants du code civil lorsqu'un même redevable était à la fois débiteur d'un impôt ou taxe et détenteur d'une créance sur le Trésor.

L'article 64 de la Loi de finances rectificative pour 2008 a créé un article L 257 B au Livre des procédures fiscales instaurant une compensation fiscale de recouvrement et l'article R 257 B-1 du même livre (décret n° 2009-419 du 15 avril 2009) organise les modalités pratiques d'information de l'utilisateur.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

Ces nouvelles dispositions sont applicables depuis le 16 avril 2009

1. DÉFINITION ET CARACTÉRISTIQUES DE LA COMPENSATION

La compensation est un mécanisme par lequel s'éteignent simultanément deux obligations existant réciproquement entre deux personnes. En dispensant chacune des parties d'un versement de fonds, elle réalise un apurement simultané, total ou partiel, de créances croisées, le débiteur de l'une étant créancier de l'autre et réciproquement. Elle est définie à l'article 1289 du Code civil.

La compensation légale n'est pas une mesure de poursuite (elle ne figure pas dans le code de procédure civile) mais est incluse dans le chapitre IV du code civil qui traite de l'extinction des obligations, après « le paiement », « la novation » et « la remise volontaire ».

Pour faire l'objet d'une compensation, les dettes respectives doivent présenter les caractéristiques suivantes :

☞ *Réciprocité*

La compensation suppose que deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre.

Il s'agit d'une condition absolue pour la mise en œuvre de la compensation. Il importe que chacune des deux parties figure personnellement et en la même qualité dans le double lien de créancière et de débitrice (CE 5 janvier 1994 n° 83158 ; Cass.com. 27 avril 1993, D.93, 426).

☞ *Fongibilité*

Les deux obligations doivent avoir pour effet des choses fongibles¹ de la même espèce (cf. art. 1291, alinéa 1^{er}, du Code civil).

Il en résulte que la compensation est principalement exercée entre obligations ayant pour objet une somme d'argent.

☞ *Liquidité*

La compensation est assimilée à un paiement. Elle ne peut donc avoir lieu qu'entre dettes liquides (cf. art. 1291 du Code civil). Une dette est liquide quand son existence est certaine et son montant déterminé.

☞ *Exigibilité*

Une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur au paiement sans qu'aucun obstacle, temporaire ou perpétuel, ne l'en empêche.

Ainsi, une compensation ne peut se produire entre des créances affectées d'un terme tant que celles-ci ne sont pas arrivées à échéance.

En revanche, dès lors que la créance du comptable est authentifiée, elle est exigible (la prescription quadriennale commence à courir et il peut inscrire privilège et hypothèque), sans qu'il y ait besoin d'une mise en demeure ou d'une lettre de rappel car la compensation n'est pas un acte de poursuite.

¹ Sont dites fongibles toutes les choses qui peuvent se compter, se peser ou se mesurer et qui se consomment par l'usage.

2. RAPPEL DU DISPOSITIF ANTÉRIEUR

2.1. LES DIFFÉRENTS TYPES DE COMPENSATION MIS EN ŒUVRE EN MATIÈRE FISCALE

Le livre des procédures fiscales (LPF) prévoit deux types de compensation qui correspondent à deux stades successifs de la procédure d'établissement de l'impôt :

- la compensation d'assiette, en cours de procédure de redressements (article L. 80 du L.P.F.) ;
- la compensation contentieuse, devant le directeur ou le juge de l'impôt (articles L. 203 à L. 205 du L.P.F.) ;

En revanche, aucun texte fiscal n'organisait la compensation susceptible d'être mise en œuvre par les comptables publics.

Ceux-ci se plaçaient comme des créanciers privés, sous le régime de droit commun organisé par le code civil et plus particulièrement par les articles 1289 et suivants.

2.2. LES LIMITES DE LA COMPENSATION LÉGALE

La jurisprudence du Conseil d'État avait imposé des limites à la mise en œuvre par les comptables publics de la compensation légale.

Dans un arrêt « Berger » du 6 janvier 1965, celui-ci avait jugé que la condition de réciprocité des dettes impliquait que ce soient les mêmes personnes qui se trouvent débitrices l'une de l'autre, condition qui n'était pas réunie lorsque le comptable entendait compenser un dégrèvement d'impôt sur le revenu (budget d'État) avec des créances départementales et communales (en l'espèce de la patente et de la taxe des prestations).

Cette jurisprudence a été confirmée par l'arrêt « Bucher » du 5 janvier 1994 (un trop perçu d'impôt sur le revenu ne pouvait servir à apurer une créance de taxe foncière par compensation légale).

Du fait du cloisonnement budgétaire entre les impôts d'État et locaux, la condition de réciprocité n'était donc pas satisfaite (cf. supra).

3. LE NOUVEAU DISPOSITIF

3.1. LE CADRE JURIDIQUE DE LA COMPENSATION FISCALE DE RECOUVREMENT

L'article 64 de la Loi de finances rectificative pour 2008 (cf. annexe n° 1) codifié sous l'article L. 257 B du Livre des procédures fiscales dispose que le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable, les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constitués au bénéfice de celui-ci.

La compensation fiscale de recouvrement s'exerce donc dans les mêmes conditions que la compensation légale.

Cette compensation est purement fiscale, c'est-à-dire que seuls les produits fiscaux sont concernés à l'exclusion des amendes pénales, produits divers, redevances domaniales, droits de douanes etc...

Suivant les principes de droit public et de comptabilité publique, cette compensation est à l'initiative du seul comptable.

Elle ne peut donc pas être opposée par le redevable pour se dispenser d'acquitter une dette fiscale.

Toutefois, ce redevable peut solliciter du comptable qu'il effectue une telle compensation pour apurer des restes à recouvrer.

Etant étrangère à tout mécanisme de connexité, cette compensation ne saurait s'appliquer aux procédures d'apurement collectif du passif (il n'est donc pas possible de compenser une dette antérieure au jugement d'ouverture avec une créance postérieure à ce jugement).

En revanche, elle peut intervenir avant l'ouverture d'une procédure collective, dès lors que la créance n'a pas été déclarée (dans le cas contraire, elle ne serait plus exigible) ou après l'ouverture de la procédure collective dès lors que la demande de paiement de la créance détenue sur le Trésor est postérieure au jugement, comme la créance fiscale.

3.2. LA MISE EN ŒUVRE DE LA COMPENSATION FISCALE DE RECOUVREMENT

L'article R. 257 B-1 du Livre des procédures fiscale (annexe n° 2) énonce que lorsqu'il exerce la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant du remboursement affecté au paiement de la créance.

Selon les juridictions administratives, si la compensation n'est pas juridiquement un acte de poursuite, ses effets sont analogues à ceux d'une double saisie réciproque de deniers et comme telle, contestable suivant la procédure spéciale des oppositions (outre les arrêts précités, C.A.A. Bordeaux 17 novembre 1998 req. 96-603 ; C.A.A. Nantes 5 octobre 1999 req. 96-476).

Conformément à cette jurisprudence, le redevable peut contester la mise en œuvre de cette compensation dans les deux mois de la réception de l'avis de compensation suivant la procédure des oppositions aux actes de poursuite (art. L. 281 et R* 281-1 à R* 281-5 du LPF).

En revanche, l'avis de compensation qui n'est qu'un document informatif et non un acte de poursuite, ne peut faire l'objet d'une contestation sur sa forme devant le juge de l'exécution.

4. ENTRÉE EN VIGUEUR DU NOUVEAU DISPOSITIF

Le dispositif de la compensation fiscale est entré en vigueur le 16 avril 2009.

LE SOUS-DIRECTEUR
CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION DES PROFESSIONNELS
ET DE L'ACTION EN RECOUVREMENT

JEAN-MARC VALES

ANNEXE N° 1 : Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

Article 64

I.- Après l'article L. 257 A du livre des procédures fiscales, il est inséré un III ainsi rédigé :

« III. – Dispositions communes

« Art. L. 257 B. – Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constatés au bénéfice de celui-ci.

« Pour l'application de premier alinéa, les créances doivent être liquides et exigibles. »

II. – Les modalités de mise en œuvre du I, notamment au regard de l'information du redevable, sont précisées par décret.

ANNEXE N° 2 : Décret n° 2009-419 du 15 avril 2009 relatif aux modalités de mise en œuvre de la compensation prévue par l'article L. 257 B du livre des procédures fiscales

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu le livre des procédures fiscales, notamment son article L. 257 B,

Vu la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, notamment son article 64,

Décète :

Art. 1^{er} – Dans la deuxième partie du livre des procédures fiscales, au titre IV, chapitre premier, la section I est complétée par un III intitulé : « Dispositions communes » comprenant l'article R. 257 B-1 ainsi rédigé :

« Art. R. 257 B-1. – Lorsqu'il a exercé la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable public compétent notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant des sommes affectées au paiement de la créance qu'il a prise en charge à sa caisse.

Les effets de cette compensation peuvent être contestés dans les formes et délais mentionnés aux articles L. 281 et R.*281-1 à R.*281-5. »

Art. 2. – La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 15 avril 2009

François FILLON

La ministre de l'économie
De l'industrie et de l'emploi
Christine LAGARDE

Le ministre du budget, des comptes publics
Et de la fonction publique,
Eric WOERTH